

LIMITES DA RETROATIVIDADE DA LEI PENAL TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA

*Marco Antonio Piazza Pfitscher*¹

INTRODUÇÃO

I - A disposição tributária sobre a retroação.

II - Retroatividade: doutrina e jurisprudência.

III - Relações entre a norma do artigo 116, II, c, do CTN, e outras disposições:

- a) Obrigação tributária e crédito tributário;
 - b) Momento da constituição definitiva do crédito tributário;
 - c) O ato não definitivamente julgado e o crédito tributário definitivamente constituído;
 - d) Efeitos e limites da incidência da lei penal tributária mais branda
- IV - A natureza declaratória ou constitutiva do lançamento como critério de resolução da aplicação retroativa da lei mais benéfica. Importância da distinção;
- V - Previsão expressa e previsão tácita do alcance da norma mais benéfica;

CONCLUSÕES

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

¹ Procurador do Estado do RGS, ex-Fiscal de Tributos do Estado do Rio Grande do Sul, Mestrando pela PUC/RS

INTRODUÇÃO

“La ley es el lenguaje de los organos de gobierno”.
Hector Villegas²

No presente estudo tivemos por escopo, senão o de darmos publicidade às nossas dúvidas sobre o alcance do dispositivo da retroatividade da lei penal tributária mais benéfica a fatos transcorridos, objeto ou não de lançamento tributário, diante das diversas fases em que o crédito pode ser alcançado por uma lei nova, então ao menos o de tentar estabelecer os efetivos limites de jurisdição frente a essa questão da retroatividade.

A norma da alínea *c* do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional teve evidente origem na necessidade de solucionar a diferença de tratamento dos contribuintes que, debaixo da mesma infração tributária, e da mesma situação territorial e oportunidade, viam-se apenados de forma diferente.

Tal distorção – penas diferentes para o mesmo fato – decorre de diversas hipóteses que variam segundo a oportunidade de constituição, ou do pagamento, ou da cobrança do crédito.

Exemplifica-se com as seguintes hipóteses:

- a) contribuintes autuados em face de idêntico fato gerador ocorrido em uma única oportunidade, com uma multa de 50%, sendo que um paga imediatamente o crédito, outro não paga e é levado à cobrança judicial, outro passa a discutir o crédito tributário, outro recebe uma redução da multa se começar a pagar sua dívida, esteja esta em cobrança administrativa ou judicial, e assim por diante;
- b) vários créditos tributários constituídos em momentos diferentes mas exigidos em um mesmo momento;
- c) várias obrigações tributárias geradas em um mesmo momento, sendo os créditos constituídos em momentos distintos.

Em todas essas hipóteses, quando sobrevem lei nova que reduz a multa cominada, pode haver reflexos diferentes em relação aos contribuintes, em face do artigo 106, II, *c*, do CTN.

Tal disposição legal, portanto, tem dado com freqüência ensejo a intermináveis discussões nos tribunais pátrios.

² Revista de Direito Tributário n° 59, pág. 168 e Seg., Ed. Malheiros

A questão poderia ser solucionada acaso tivéssemos suficiente domínio das diversas nuances e interpretações a que terminam se sujeitando os textos legais sancionados, na medida em que se dá sua aplicação material e diante da jurisdição dos tribunais frente à integração da norma sancionada à aplicação das normas gerais de direito tributário no caso concreto.

E se tivesse o legislador o cuidado de inserir expressamente na lei os efeitos da mesma em relação aos atos e fatos pretéritos, a aplicação do artigo 106, II, *c*, do CTN seria pacífica.

Dúvida não existe quanto ao fato gerador de obrigações ocorridas antes da lei nova com penas exasperadas, pois se aplica a lei anterior. As dificuldades surgem quando a lei é mais benéfica.

Resulta desse emaranhado de casos antes exemplificados e, eventualmente, da redação inadequada dos textos legais, a busca incessante da jurisdição a cada nova lei que altera as penalidades tributárias em benefício dos contribuintes.

Alguém poderia dizer que essa matéria já se encontra suficientemente aclarada em nossos tribunais no sentido de que toda lei que reduz pena pode ser aplicada enquanto houver possibilidade de discussão administrativa ou judicial de mérito sobre a hipótese de incidência da lei nova – numa espécie de declaração de que a doutrina de Aliomar Baleeiro seria irretocável.³

O tema, contudo, não nos parece tão simplório assim, por isto a razão de ser do presente estudo.

Independentemente dos matizes político ou econômico em face das quais normas que reduzem penalidades são editadas, importa-nos um exame sistemático da disposição em comento, frente às variadas questões com que nos deparamos, para, enfim, propor soluções visando apaziguar as lides que se constituem com tal fundamento.

O estudo de tal tema tem por fundo, ainda, a Lei 10.932/97, editada pelo Estado do Rio Grande do Sul, pela qual foram expressamente reduzidos percentuais de penalidades tributárias a créditos tributários que viessem a ser constituídos, bem assim foram previstas hipóteses de redução percentual da multa aos créditos já constituídos definitivamente ou não, acaso viessem a ser pagos à vista ou parceladamente. Como a lei não fez referência aos créditos em cobrança judicial, o TJRS buscou suprir o que considerou como lacuna da lei, e estendeu aos créditos em discussão a pena menor da nova lei. Bastava, para tanto, que o executado o requeresse em tempestivos embargos de devedor (afastada a hipótese de exceções).

O Superior Tribunal de Justiça a seu turno, tem estendido os novos percentuais de multa a todos créditos em discussão judicial, sob o fundamento de que tais créditos tratam-se de “atos não definitivamente julgados”, malgrado os esforços dos Estados em sustentar a impossibilidade jurídico-legal e constitucional de tal fundamento.

³ *in* Direito Tributário Brasileiro, 11^a ed., pág. 671 - 1999

O primeiro passo a dar-se é no sentido de observar que a norma se encontra no capítulo do Código Tributário Nacional que dispõe sobre a aplicação da legislação tributária, vale dizer, sobre as hipóteses materiais, espaciais e temporais de incidência da multa punitiva.

Com força nestas pré-condições – hipótese material, espaço e tempo – é que deve o aplicador da norma examinar se a retroação pode incidir ou não sobre o fato pretérito.

É forçoso reconhecer que a hipótese tributária deve enquadrar-se adequadamente na nova norma, para que esta incida sobre o ato ou fato pretérito, porquanto acaso tal fato não se configure, a lei nova não alcançará o fato.

Fora de dúvida que o crédito tributário não deva estar satisfeito, pois, uma vez pago, opera-se sua extinção e consolida-se o direito adquirido do credor como ato jurídico perfeito, não sendo sequer imaginável que a lei nova possa desconstituir tal situação de fato.

Ainda, é indiscutível que a incidência da norma deva perspassar por sua integração a outros dispositivos da lei complementar tributária, da própria *lex mitior* editada pelo ente tributante, e também da Constituição Federal.

Finalmente, é fundamental examinar a extensão das expressões “definitivamente constituído” que adjetiva o crédito tributário, e “ato não definitivamente julgado” que é a condição de aplicabilidade da lei nova, para se poder afirmar a real extensão e limites da retroação da lei mais benéfica.

I - A disposição tributária sobre a retroação

No que ora importa, transcreve-se a integralidade da norma, com destaque ao texto especificamente em estudo:

“Art. 106 – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

A norma tem, portanto aplicação exclusivamente nas hipóteses – no que aqui importa – em que lei nova estabeleça penalidade menor a ato, tanto ao que não tenha sido lançado, quanto ao que, lançado, não esteja definitivamente julgado, cabendo exame da real extensão desta expressão “ato não definitivamente julgado”.

A lei exclui o fato pretérito do abrandamento da pena introduzido pela lei nova, o que possibilita afirmar que todo o ato que se tenha definitivamente

constituído no mundo do direito como fato jurídico, é indene de ser molestado por essa norma.

Tal declaração constante da norma geral impõe o exame acurado da expressão “ato não definitivamente julgado”.

II – Retroatividade: doutrina e jurisprudência

Inicialmente se impõe que alguns princípios atinentes à retroatividade da lei mais benéfica sejam alinhados, de sorte que se possa ter uma visão panorâmica sobre a questão.

Em excelente trabalho publicado pelo Professor Hector Villegas⁴ sob o título “*Irretroactividad de la Ley Fiscal*”, anotou o insigne mestre argentino as seguintes lições acerca da lei nova e seus efeitos:

- a) o princípio geral é o de que toda norma que se propõe a modificar condutas só pode referir-se ao futuro;
- b) Há retroatividade genuína quando a lei busca modificar expressamente o fato já ocorrido, e há retroatividade imprópria quando a lei alcança relações jurídicas não encerradas, gravando-as, ou beneficiando-as;
- c) A retroatividade gravosa é ilegítima, em princípio;
- d) Alguns tribunais constitucionais têm aceitado a retroatividade que alcança o período impositivo dentro do qual entra em vigor a lei (Alemanha, EUA, Espanha);
- e) Supõe-se que a última lei deve ser mais justa que a anterior;
- f) A retroatividade não tem nascedouro em uma análise científica, mas valorativa (*apud* Norberto Godoy - La retroactividad de la ley tributaria en el derecho vigente argentino – Revista “La Informacion”. T. LVIII, pág. 435);
- g) O princípio da certeza jurídica é perturbado pela retroatividade; Há um direito adquirido (incorporação do direito ao patrimônio da parte) sobre o qual a lei nova não poderia retroagir;
- h) Fato encerrado, cumprido, sob a vigência da lei anterior não pode ser modificado pela lei posterior;
- i) A lei retroativa é sempre inconstitucional porque viola o princípio da legalidade (Teoria de Jarach);
- j) A segurança jurídica não pode ser alterada sem previsibilidade;

⁴ obra citada, pág. 170/172.

- k) A retroatividade só se admite quando a situação dela objeto não está suficientemente justificada, havendo lacunas ou equivocidade, em nome da proteção da confiança, conforme Karl Larenz;
- l) Deve haver respeito ao princípio da anterioridade, de acordo com o princípio republicano da tripartição do poder, de acordo com Geraldo Ataliba;
- m) O princípio da capacidade contributiva exige respeito à capacidade contributiva atual, e não às pretéritas.

Tal catálogo de regras objetivava defender a certeza jurídica dos destinatários dos comandos legais, ao mesmo tempo em que permitia certa elasticidade nas relações decorrentes da edição da norma.

No que importa ao presente estudo, o magistério de Hector Villegas revela que a higidez do crédito tributário se dá em nome da segurança jurídica e tem por esteio o princípio da irretroatividade da lei.

Hugo de Brito Machado⁵ defende a aplicação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade como expressões de valoração ao princípio maior da segurança jurídica que deve permear as relações sociais nos diversos ramos do direito.

José Morschbacher⁶ nos traz oportuníssima lição prática a propósito da cindibilidade do fato gerador (em: *Imposto de Renda – Retroatividade – Novos Rumos da Jurisprudência*), no sentido de que a realização do balanço da empresa nada mais representa que a “*formalização ou documentalização do somatório algébrico dos inúmeros fatos aquisitivos de renda, simples e complexos, verificados no dia-a-dia da vida da empresa, todos eles individualmente relevantes e suficientes à incidência do imposto de renda, tanto assim que, cessando ela, por qualquer razão, suas atividades em qualquer dia do ano, obriga-se a pagar o imposto sobre a renda gerada até aquele dia*”.

Tal cindibilidade se revela igualmente nos tributos indiretos, como no ICMS por exemplo, onde o somatório de operações que constituem o contadorrente de créditos e débitos é que revelará, ao fim de determinado período – conforme esta técnica de tributação -, qual o importe devido. Havendo saldo devedor, esta será a obrigação a ser adimplida.

Inobstante possa depois haver a alteração para menos da alíquota, ou redução de base de incidência do tributo, ou mesmo outro efeito tributário que resulte em inexigibilidade do tributo nas operações que foram realizadas, a conclusão substancial é que nenhuma dessas novas normas legais poderá influir no

⁵ Editora Revista dos Tribunais – Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas n° 8, pág. 107 e seguintes - 1994

⁶ Ed. Rev. dos Tribunais – Caderno de Dir. trib. E Fin. Públ. n° 1 pág. 89 e seg – 1992.

quantum já devido, porquanto estará perfectibilizada a obrigação. Óbvia exceção é a do perdão, que não vai aqui examinada.⁷

Oportuníssimo anotar, ainda, este princípio constitucional do direito adquirido cuja melhor definição nos parece a citada por Francisco dos Santos Amaral Neto,⁸ de GABBA:

“É adquirido o direito que:

- a) *é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo no qual o fato foi consumado, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito, e;*
- b) *nos termos da lei sob cujo império se entabulou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu”.*

Tal matéria, em sede de direito tributário, está em parte resguardada pela disposição do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, porquanto proíbe a incidência de novas leis tributárias sobre fatos anteriores à sua vigência.

Inadmissível, portanto, a retroação da lei que reduz tributo ou exonera a operação da obrigação de pagá-lo, pena de ferimento a esses princípios do direito adquirido e da segurança jurídica.

O mesmo ocorre quando se fala em penas tributárias, em se tratando de direito adquirido consolidado, em relação às quais não se aplica a exceção da retroação.

O Código Tributário Nacional, portanto, não inova o conceito de direito adquirido do ente público para estabelecer uma nova relação obrigacional entre ele e seus contribuintes, quando ocorrente uma lei que estabelece uma pena menor, frente à hipótese de “atos não definitivamente julgados”.

O fato pretérito está resguardado.

Oportuno transcrever nessa quadra o magistério de Aliomar Baleeiro, que em sua obra “Direito Tributário Brasileiro”,⁹ assim leciona sobre o tema:

“O inciso II, do art. 106, do C.T.N. estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda não definitivamente julgado. A disposição não o diz, mas pela própria natureza dela, há de

⁷ O perdão nada mais é que o cancelamento do direito líquido e certo, que, portanto, não alcança objetivamente um fato passado, mas a obrigação presente.

⁸ Enciclopédia Saraiva do Direito, 5º, Saraiva, 1977, v. 46, pág. 240 e seg.

⁹ Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio, 2ª edição, 1970, p. 379/380; 11ª ed. Pág. 671

entender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial.

...

Finalmente, no terceiro caso, à semelhança do art. 2º, Parágrafo único do Cód. Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível.

A interpretação daquele dispositivo do Cód. Penal é aplicável às letras “a” e “c” do art. 106, nº II. (sublinhado nosso).

A moderna jurisprudência tem firmado posição (de duvidosa razoabilidade) no sentido de que em juízo, ‘a delimitação do que seja “ato não definitivamente julgado” deve partir do contexto da execução fiscal. Nesta, o devedor só pode se opor ao título executivo nos embargos previstos no artigo 16 da Lei nº 6.830, de 1980. Decorrido o prazo para embargos, a execução fiscal prossegue com a só prática dos atos materiais, não mais havendo lugar para incidentes próprios de conhecimento.’¹⁰

Oportuno referir que à jurisprudência conhecida não tem importado as questões de mérito que adjetivam o lançamento como “ato não definitivamente julgado”. Infelizmente, parece bastar que se conteste o crédito para que se obtenha o benefício, o que, salvo melhor juízo, representa um *non sense* enquanto importa desconsideração a princípios fundamentais de direito, como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a segurança, a confiança e a paz harmoniosa que deve resultar das declarações jurisdicionais.

Ousamos dissentir de tal posição em face das questões que passaremos a examinar a seguir, pretendendo provocar um novo enfoque sobre tema de tal importância no âmbito das relações entre os entes tributantes e seus contribuintes.

Importa concluir que os distintos princípios invocados nas hipóteses enumeradas pela doutrina colacionada não podem ser considerados compartimentadamente; antes disso, devem ser integrados de sorte a formarem um “arsenal conceptual” a que se deve ajustar o Estado em seus atos.

III – Relações entre a norma do artigo 106, II, c, e outras disposições

O princípio da retroatividade da pena em face da lei posterior mais benéfica deve ser examinado integradamente aos demais princípios norteadores do direito tributário, para que sejam adequadamente estabelecidos seus efeitos e limites.

a) Obrigação tributária e Crédito Tributário:

¹⁰ R.Esp. 181.878-RS – Rel. Min. Ari Pargendler, j. em 27/10/98.

Há de se ter em conta que a obrigação tributária corresponde ao direito do ente público de exigir de um particular determinada prestação, com força na lei, em face da ocorrência de determinado fato (previsto na lei), mediante lançamento.

Pelo lançamento fica constituído o crédito tributário, que nada mais é que a declaração do vínculo de direito público subjetivo do ente tributante frente ao contribuinte.¹¹

Entretanto, estando constituído o crédito pelo lançamento, não quer tal manifestação objetiva do direito do ente público significar que a obrigação seja líquida, certa e exigível.

É preciso, ainda, que se declare o crédito como definitivamente constituído, como se verá adiante.

b) Momento da constituição definitiva do Crédito Tributário:

É de suma importância verificar o momento em que o crédito resta definitivamente constituído, porquanto nesse momento a ele será acrescentada a presunção de liquidez e certeza, e nesse momento será direito exigível.

Mas é, também, direito adquirido?

Este o busílis da questão para se poder estabelecer em quais oportunidades a lei mais benéfica retroagirá seus efeitos.

De acordo com o artigo 201 do CTN, a dívida ativa é constituída ao após esgotados um dos seguintes prazos:

- a) o prazo de pagamento do crédito tributário constituído;
- b) o prazo estabelecido em lei, ou;
- c) o trânsito em julgado de decisão proferida em processo regular.

Ora, se o crédito tributário transmuda-se em dívida ativa, já não é, com todo o respeito a outras interpretações, possível admitir a retroatividade da lei mais benéfica para atingir a dívida do contribuinte.

Isto significa dizer, por outro lado, que a norma da alínea c do inciso II do artigo 106 do CTN, tem plena eficácia apenas nas hipóteses em que estiver suspensa a exigibilidade do crédito por qualquer dos motivos elencados nos incisos III a V artigo 151 do CTN (reclamações e recursos, e liminares ou tutela antecipada), ou se pendente ação declaratória negativa de débito ou anulatória de crédito fiscal (e não de título executivo – art. 38 da Lei 6.830/80 - LEF).

¹¹ Conforme R. Reis Friede e Outros, “Reflexões sobre o Direito”, Thex Editora, 1994, pág. 78.

Não havendo dúvidas sobre a incidência da norma em relação ao crédito tributário que seja objeto de discussão administrativa ou judicial posta ainda antes de inscrito como dívida ativa (faltando, portanto, o requisito da definitividade), a polêmica vai surgir quanto ao crédito discutido em embargos de devedor.

Em se tratando de hipótese de embargos de devedor, nossos tribunais têm acolhido maciçamente a possibilidade de aplicação da norma de benefício, a nosso ver, cometendo pelo menos quatro pecados:

- a) desconsiderando o fato de ser dívida ativa em execução, e não crédito tributário;
- b) desconsiderando a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade da dívida;
- c) desconsiderando que a norma de benefício só tem razão de ser aplicada quando houver discussão de mérito acerca do lançamento que afaste do título a presuntiva certeza, liquidez e exigibilidade, e capaz de desconstituir o título ou parte dele, e, na mão inversa de sua criação, determinar a revisão do lançamento;
- d) desconsiderando que se o lançamento foi perfeito, se está defronte a um ato jurídico perfeito e a um direito adquirido.

Há que ser objetivamente discutido o mérito do crédito tributário em execução, não bastando pretender apenas a aplicação pura e simples da lei nova editada depois de decorrido o prazo de pagamento do crédito, até o curso de execução.

Em hipóteses em que no curso de embargos o crédito exequendo mostre-se, por impugnado, parcial ou totalmente ilíquido, a lei nova há de ser aplicada apenas se a matéria de mérito for relevante para alterar o valor posto em execução, inclusive se tiver ocorrido erro de fato no lançamento. Ações protelatórias evidentemente que devem ser rejeitadas e desconsideradas enquanto não justificam a aplicação da lei nova mais benéfica. Idêntico destino há que se dar às ações que discutem formalidades no título exequendo, pois a discussão não afasta a liquidez e certeza do crédito tributário.

Enquanto não há julgamento, não se pode afastar, salvo melhor entendimento, a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade da dívida, tanto que é exequível mesmo havendo ação anulatória, uma vez não seguro o juízo. Veja-se que exatamente a segurança do juízo é que vem confirmar a liquidez do título.

É certo que o crédito tributário deve ser considerado como definitivamente constituído quando já não seja possível qualquer recurso administrativo ou judicial. Enquanto possível que sofra impugnação, há que se admitir que o crédito ainda não é exigível, mas conserva as presunções de liquidez e certeza. Tal impugnação, administrativa ou judicial, entretanto, deve estar vinculada ao mérito da exigência tributária, ou seja aos parâmetros ligados ao fato gerador da obrigação tributária lançada.

A razão para tal entendimento encontra fundamento no fato de que só a partir da definitividade da constituição do crédito é que começa a correr o prazo prescricional, e na mesma oportunidade, surge o direito de ação do ente público, mediante sua inscrição como dívida e certificação para possibilitar a execução.

Existindo a prescrição somente onde há direito exercitável, só quem pode abrir mão do direito é seu detentor. Assim, se o direito está perfeitamente delimitado, o crédito tributário definitivamente constituído só pode ser alterado por eventual recurso judicial, que, contudo, não pode ter o condão de revisar inclusive o que era perfeito.

Nesse sentido é paradigmática a decisão do Supremo Tribunal Federal prolatada no RE 95.365-MG, de 3.12.81, no qual são distinguidas as três fases estabelecidas pelo Código Tributário Nacional sobre decadência e prescrição:

“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXTINÇÃO – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.

O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre o prazo de decadência (art. 173, incisos I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do processo administrativo (artigo 151, inciso III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (artigo 174)”.

A só suspensão da exigibilidade do título através de embargos de devedor não é justificativa suficiente para sobre ele se fazer incidir a lei mais benéfica, em detrimento da declaração anterior do ato jurídico perfeito e da regular constituição do direito.

Ora, se a execução pressupõe seja o crédito líquido e certo, e se o crédito não for contestado, ter-se-á operado a absoluta liquidez e certeza, confirmando a exigibilidade de tal crédito; tal fato permite afirmar que o crédito estava definitivamente constituído desde o lançamento. E, sendo assim, a lei posterior que reduz a pena tributária, exceto se expressa, não alcançará tal crédito.

Se, por outro lado, o crédito for meritoriamente contestado, e porque é pressuposto constitucional que nenhuma lesão a direito poderá ser subtraída da apreciação do Judiciário, apenas a decisão de mérito capaz de afastar da cártula sua característica presuntiva de liquidez e certeza, provocando os efeitos que vão alcançar o próprio crédito tributário constituído, é que pode fazer incidir a norma de benefício; nessa hipótese, e apenas nela, é admissível que a lei mais benéfica seja aplicada enquanto existente discussão judicial sobre o direito, na medida em que for a sentença quem fixará a nova expressão monetária do crédito.

Fora disso é decidir sem base científica.

c) o ato não definitivamente julgado e o crédito tributário definitivamente constituído: - limite da jurisdição

Toda discussão administrativa envolvendo o cabimento da obrigação exigida pelo lançamento suspende a exigência do crédito tributário, e, portanto, adjetiva o lançamento como “ato não definitivamente julgado”. Nessas condições o lançamento poderá ser alterado pela autoridade competente mediante decisão administrativa que conforte as razões do contribuinte ou erros materiais. E a redução da multa em face da lei mais benéfica constituirá mera obrigação administrativa de *accertamento*.

Já no âmbito judicial, o lançamento julgado definitivamente no âmbito administrativo também se constitui em um “ato não definitivamente julgado” nesta outra esfera de Poder, pois o pressuposto constitucional é o de que nenhum ato lesivo de direito poderá ser subtraído de apreciação pelo Judiciário.

Disto é possível concluir que temos um ato administrativo definitivamente constituído, que já goza da presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, mas que, todavia, ainda não está judicialmente declarado como um direito adquirido. A decisão administrativa não faz coisa julgada frente ao Judiciário.

Porém, há um ato jurídico perfeito que permite a inscrição do crédito como dívida ativa e permite sua certificação e cobrança judicial. Tal questão, como se verá, é de suma importância.

Assim, será que se pode afirmar que enquanto o lançamento não for submetido a um julgamento pelo Judiciário, o crédito não estará definitivamente constituído, e, portanto, estará sujeito às consequências da jurisdição?

A questão que se põe é de delimitar a finalidade da declaração de que o crédito tributário já certificado guarda as presunções de liquidez, certeza e exigibilidade.

A resposta é simples: - estando o crédito tributário definitivamente constituído no âmbito administrativo, a sua certificação e a execução judicial são possíveis. Tanto assim é que já não existe um direito para ser constituído (sujeito à decadência), mas um direito para ser exigido (prescritível).

Ao receber a execução fiscal, o ato (lançamento) poderá ser revisto em embargos que, improcedentes, não poderão alterar o título mediante redução da multa, pois há a confirmação judicial de um ato jurídico perfeito precedente e de um direito pré-constituído.

Embora a lei não perquiria sobre a competência para constituir o crédito tributário, a verdade é que o Judiciário pode apenas confirmar, alterar ou desconstituir o título. Ora, confirmando o título, incabível alterá-lo; não o confirmando, e determinando alterações, estará concomitantemente cancelando a aplicação da lei nova. Então, o crédito decorrente de lançamento perfeito e regularmente constituído não pode ser alterado por aquele Poder.

Aí está o valor da declaração de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, pois tendo origem em um ato jurídico perfeito, e não tendo a

autoridade judicial competência para lançar tributos, não poderá alterar o título sem invadir competência alheia.

Isto quer dizer que em o Judiciário confirmando o lançamento, a rigor estará sufragando a definitividade já declarada no âmbito administrativo, sendo-lhe defeso determinar a redução da multa decorrente da edição de lei mais benéfica, em respeito ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido; e à independência dos poderes.

Ainda, há que se considerar que a redução de multa com base na mera declaração de “ato não definitivamente julgado” fere o disposto no inciso XXXVI do artigo 5º (se nem a lei pode prejudicar o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, muito menos o pode o Judiciário) e o § 6º do artigo 150 (vedação de anistia e remissões sem lei específica), da Carta Magna.

d) efeitos e limites da incidência da lei penal tributária mais branda:

A incidência da lei deve restringir-se ao tema que está sendo objeto do litígio, sendo fora do razoável alcançar aos fatos não contestáveis em juízo, os benefícios que contém, porque além de se manterem hígidos aqueles fatos (definitivamente constituídos), já deveriam ter sido pagos.

Assim, no caso de um lançamento composto de dois itens, sendo um deles contestado em face de dúvida material ou de direito, a retroação da lei mais benéfica só poderá alcançar o item discutido, posto líquido e certo desde a definitividade do lançamento o outro fato.

Da mesma forma, a controvérsia em torno de questões formais, como a higidez do título executivo, não pode ter o condão de alterar a multa lançada, exatamente porque sua liquidez é incontroversa, estando em discussão apenas sua exigibilidade e certeza .

Nesse sentido a jurisprudência do STF:

“Execução fiscal. Certidão de inscrição da dívida ativa. Omissão de requisito.

1) perfazendo-se o ato na integração de todos os elementos reclamados para a validade da certidão, há que se atentar para a substância e não para os defeitos formais que não comprometem o essencial do documento tributário.

2) invocação impertinente do art. 203 do CTN, eis que, a par da completude do título, inexistiu prejuízo para a defesa, que se exercitou plenamente. Agravo regimental denegado.”

AGRAG-81681 / MG AGRAVO REGIMENTAL
EM AGRAVO DE INSTRUMENTO OU DE PETICAO **Relator** Min. RAFAEL MAYER. **Publicação** DJ 27-03-81 PG-02535 **Julgamento** 24.2.1981 - PRIMEIRA TURMA

Da mesma forma, se a discussão envolve o mérito da exigência tributária, em o Judiciário declarando sua inexigibilidade, decreta, por decorrência, a iliquidez do título. Todavia, acaso se trate de discussão relativa a parcelas nitidamente destacáveis, que compõem a exigência, os efeitos declaratórios da inexigibilidade de uma delas não deve alcançar as demais porque estaria havendo decisão *extra-petita*, por isto que em sendo líquidas, certas e exigíveis, não podem ser objeto do alcance da pena tributária mais branda.

Tal conclusão se funda em jurisprudência ainda atual do Supremo Tribunal Federal (agRg 97.409-1 – SP, JSTF 68/41):

“EXECUÇÃO FISCAL – CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.

Não é nula a certidão de dívida ativa que contenha parcela indevida, se esta é perfeitamente destacável. Aplicação do art. 153 do Código Civil. Agravo de instrumento e agravo regimental desprovidos.”

A base do voto condutor baseia-se na seguinte transcrição do acórdão agravado:

“o simples fato de se reconhecer que determinada parcela integrante do débito excutido não é devida, por si só não contamina a liquidez de todo o crédito tributário, prevalentemente quando há possibilidade de destacar as parcelas.”

A aplicação retroativa de lei mais benéfica, fora dos limites que encerram os casos acima elencados, é absolutamente ilegal e, eventualmente, inconstitucional.

IV - A natureza declaratória ou constitutiva do lançamento como critério de resolução da aplicação retroativa da lei mais benéfica. Importância da distinção

Sabido que o direito tributário é direito formal por excelência, deflui dessa constatação o fato de que é a norma escrita que determina o efeito a determinado fato.

Nesse diapasão, nasce a obrigação tributária com a ocorrência de um fato previsto em lei como necessário e suficiente para submeter determinada pessoa a satisfazer a obrigação ali prevista.

Obrigação, contudo, que se constitui em um mero dever cuja especialização necessita do “lançamento”, assim entendida a atividade do contribuinte em declarar a obrigação, ou a do Fisco em constituir o crédito. Tanto isto é verdade que pode existir obrigação sem existir lançamento, mas não existe lançamento sem haver a obrigação, o que demonstra o caráter de dependência do lançamento.

Finalmente, não existe o direito efetivamente, sem o lançamento, porque sem a formalização da obrigação através do lançamento não é possível ao ente

público exigir aquele direito. Daí a conclusão de que o lançamento “constitui” o crédito tributário nascido de uma obrigação “declarada” no autolancamento ou no lançamento efetuado pela autoridade administrativa.

Uma vez, portanto, estando-se diante de um crédito constituído, e não, declarado, é possível admitir a aplicação da lei posterior mais benéfica, na medida em que a declaração corresponde a um direito preexistente.

De fato, acaso o lançamento “declarasse” o crédito tributário, é de se ver que a natureza de uma declaração contém em si uma confissão ou uma confirmação de determinado fato, diferentemente do que ocorre ao ser “constituído” o crédito tributário, já que sua característica de ato unilateral guarda a possibilidade de ser contestado.

Tal distinção é relevante quando se considera que não há lógica jurídica de que se altere o direito declarado/confessado, exceto mediante perdão ou remissão expressa de seu detentor, diferentemente do que se dá com o direito “constituído”, pois que este é hábil a ser modificado.

Assim, é possível concluir que toda dívida confessada não pode ser beneficiada pela lei posterior que reduz pena, de vez que está plenamente delimitado o direito da outra parte. Apenas na hipótese de o detentor de direito expressar objetivamente o alcance da redução da pena é que será viável, observado o espírito da norma tributária, efetuar tal redução.

Fora disso, não há dúvida que o ato de redução da multa será ilegal e inconstitucional.

V - Previsão expressa e previsão tácita do alcance da norma mais benéfica

Se a lei mais benéfica for omissa quanto aos efeitos em que é dada, tal hipótese excepcionalmente, na desobediência do Executivo em atender norma de caráter complementar, autorizará o Poder Judiciário a suprir a regra objetiva mediante aplicação extensiva do Código Tributário Nacional aos casos que se verificarem.

No entanto, se o legislador estabelecer hipóteses de redução da pena em determinados casos e/ou mediante satisfação de determinadas condições, não poderão o Executivo nem o Judiciário estender o benefício a quem não atendeu as condições fixadas.

Há de ter-se que a pena tributária, como norma de interpretação restrita, que não se confunde nem tem natureza de pena criminal, só poderá ser retroativa nos casos admitidos na lei.

Se a lei é expressa no sentido da não-retroação da lei mais benéfica em determinados casos, é inadmissível que o julgador amplie o benefício, pena de inconstitucionalidade da decisão por usurpação de competência e, eventualmente, de outras normas já referidas neste estudo.

CONCLUSÕES

A lei é a linguagem do ente público e nela devem estar explicitados os seus fins e alcance, em especial observando o fato de que só é admissível a retroação da lei penal tributária a relações jurídicas não encerradas.

A lei não alcança fatos pretéritos definitivamente constituídos mas atos não definitivamente julgados.

São atos não definitivamente julgados todos os que não sejam declaráveis como direito adquirido ou ato jurídico perfeito.

O Poder Judiciário detém o poder de revisão do crédito tributário, que não deve ser confundido com o poder de reduzir multa em face de lei posterior mais benéfica, ante o respeito ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido do ente tributante.

O crédito tributário inscrito como dívida ativa e certificado guarda as presunções de liquidez e certeza, e apenas as parcelas objeto de revisão que venham a ser alteradas é que se submetem ao princípio da retroatividade da lei penal tributária mais benéfica no âmbito do Poder Judiciário.

Convém aditar exceção ponderável às conclusões aqui oferecidas, no sentido de que no especial caso de haver a confirmação judicial do crédito tributário, apenas na hipótese de razoável dúvida de mérito é que se poderia tornar justificável a aplicação da lei penal tributária mais branda. Do contrário, emularia o Judiciário um caldeirão de recursos protelatórios em busca de um benefício injustificável, quer do ponto de vista do direito, quer do ponto de vista da justiça tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL NETO, Francisco dos Santos. Irretroatividade das leis. In: LIMONGI FRANÇA, Rubens (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1980. v. 46, p. 240-8.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
_____. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FRIEDE R. Reis, et al. *Do lançamento. Ato constitutivo ou declaratório?* - Reflexões sobre o direito. Rio de Janeiro: Thex Editora, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis tributárias e a publicação da lei*. Ed. Revista dos Tribunais – Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas n° 8, 1994.

MORSCHBACHER, José. *Imposto de Renda – Retroatividade – Novos Rumos da Jurisprudência*. Ed. Revista dos Tribunais – Caderno de Dir. Tributário e Finanças Públicas n° 1, 1992.

VILLEGAS, Hector B. Irretroactividad de la ley fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 168-73, 1992.